

УДК 347.73:346.62

**Л. В. Міщенко**

### **ПРАВОВІ ПИТАННЯ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ОРГАНІВ ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ**

*Досліджено інститут відповідальності державних органів в оподаткуванні та визначена необхідність посилення гарантій платників податків шляхом впровадження норм, які забезпечують, в разі порушення, поновлення їх прав та відшкодування заподіяної шкоди. Доказується доцільність впровадження дисциплінарної та фінансової відповідальності контролюючих суб'єктів у податкових правовідносинах.*

Держава за правом сильнішого завжди переслідувала свої інтереси і несла відповідальність перед приватною особою лише в тих випадках, коли це було їй вигідно. Якщо розглядати відносини між державою і платником податків в історичному аспекті, то у пріоритетному становищі завжди перебувала держава. На платника податків за невиконання своїх податкових обов'язків завжди покладалась відповідальність, зокрема передбачалась адміністративна й кримінальна відповідальність за порушення у сфері податкових відносин. Водночас, держава (в особі її податкових органів) за надлишкові податки чи необґрунтоване накладення штрафів, як правило, не несла жодної відповідальності. В умовах ринкової економіки такий підхід до принципу взаємної відповідальності учасників податкових правовідносин і держави, безумовно, повинен змінитися: як держава, так і особа повинні мати рівні права і нести рівну відповідальність – тільки так може бути досягнуто взаємного балансу інтересів суб'єктів.

На жаль, в сучасних умовах держава іноді ухиляється від відповідальності за проведення різних реформ та суспільних перетворень, якщо вони призводять до негативного результату. Наприклад, держава не несе відповідальності за прорахунки в неефективності проведених реформ чи за подальшу долю привати-

© Міщенко Л. В., 2012

зованих об'єктів: хто і як їх використовує, чи дотримуються їх власники взятих на себе зобов'язань.

Водночас, у сучасних умовах реалізація принципу взаємної відповідальності держави та учасників податкових відносин безпосередньо залежить від розвитку самих податкових відносин, а також належного закріплення їх класичної структури в чинному законодавстві України. Так, класична структура правовідносин передбачає наявність суб'єкта, об'єкта та змісту правовідносин. Відповідно зміст правовідносин складають суб'єктивні права та юридичні обов'язки учасників [1, с. 349]. Суб'єктивне податкове право являє собою вид та міру можливої поведінки суб'єктів податкового права та є складовою їх правового статусу. При цьому однією з додаткових складових правового статусу суб'єкта правовідносин є і відповідальність. На жаль, такий нескладний теоретичний висновок не завжди знаходив відбиття в нормах матеріального права. Наприклад, на відміну від норм російського Закону «Про основу податкової системи в Російській Федерації», який у ст. 16 закріпив права, обов'язки і відповідальність податкових органів, Закон України «Про систему оподаткування», який діяв як базовий податковий закон до прийняття Податкового кодексу України, подібної норми не містив. Водночас, цим порушувався баланс правовідносин, адже податкові правовідносини складаються між двома суб'єктами: податковим органом і платником, – тому закріплення обов'язків лише одного з них ставило податковий орган у виняткове становище, за яким обов'язки мав лише платник, а державні органи наділялися виключно правами. Крім того, закон не деталізував питання відповідальності контролюючих органів.

Як людина у своїх правах і свободах має бути обмеженою публічними інтересами, так і держава не є всевладною щодо людини [2, с. 57]. Більше того, однією з гарантій забезпечення законності при застосуванні органами податкової міліції примусових заходів щодо порушників податкового законодавства є відповідальність державних органів. Дослідники відповідальності контролюючих суб'єктів в оподаткуванні визначають різні її ознаки і вказують на недосконалість законодавства [2; 3, с. 150–156]. Тому діючий Податковий кодекс України відійшов від такої негативної практики і закріпив права та обов'язки посадових осіб контролюючих органів, а також у п. 21.2 ст. 21 визначив, що за невиконання або неналежне виконання своїх обов'язків посадові особи контролюючих органів несуть відповідальність згідно із законом.

Також слід відзначити, що податкові органи також можуть у контексті взаємної відповідальності застосовувати у сфері нарахування і сплати податків та інших обов'язкових платежів заходи адміністративного примусу, якими є відповідні адміністративні стягнення. Водночас, за різними причинами застосований примус може бути незаконним і завдавати шкоди платникам податків. Тому й постає питання про види юридичної відповідальності пода-

ткових органів, зокрема органів податкової міліції та їх обов'язку відшкодування шкоди, завданої ними фізичним і юридичним особам незаконними діями.

Метою нашої статті є на підставі аналізу юридичних праць, чинного законодавства України та практики його використання дослідити інститут відповідальності держави в податкових правовідносинах та визначити види юридичної відповідальності органів державної податкової служби і напрямки удосконалення законодавства з метою дотримання законних інтересів платників податків.

За своєю сутністю відповідальність є центральною ланкою того механізму, який забезпечує усунення неузгодженості, дезорганізації в суспільному житті, усунення протиріч та конфліктів між учасниками суспільних відносин [4, с. 107]. Інститут відповідальності державних органів має гарантувати особам, що в разі порушення їх прав цими органами вони мають право розраховувати на їх поновлення та відшкодування заподіяної шкоди.

Дослідники зазначають, що інститут відповідальності державних органів і зараз в Україні не має широкої практики застосування. Це обумовлено рядом причин, серед яких значне місце посідають: панування адміністративно-бюрократичної системи, яка аж ніяк не зацікавлена в поширенні такого інституту; відсутність віри в громадян у проголошені Конституцією України положення щодо можливості реалізації своїх прав; недовіра до суду. Однак поступово цей процес розвивається в позитивному напрямку, більш широко застосовується [3, с. 156–157].

Згідно зі ст. 38 Закону України «Про державну службу» від 16 грудня 1993 р. № 3723-XII [5] особи, винні у порушенні законодавства про державну службу, несуть цивільну, адміністративну або кримінальну відповідальність згідно із чинним законодавством. Дисциплінарні стягнення застосовуються до державного службовця за невиконання чи неналежне виконання службових обов'язків, перевищення своїх повноважень, порушення обмежень, пов'язаних з проходженням державної служби, а також за вчинок, який порочить його як державного службовця або дискредитує державний орган, в якому він працює. До службовців, крім дисциплінарних стягнень, передбачених чинним законодавством про працю України, можуть застосовуватися такі заходи дисциплінарного впливу: попередження про неповну службу відповідність; затримка до одного року в присвоєнні чергового рангу або в призначенні на вищу посаду. За невиконання або неналежне виконання посадовими особами органів державної податкової служби своїх обов'язків вони притягаються до дисциплінарної, адміністративної, кримінальної та матеріальної відповідальності згідно з чинним законодавством. Збитки, завдані неправомірними діями посадових осіб органів державної податкової служби, підлягають відшкодуванню за рахунок коштів державного бюджету. Посадові особи органів державної податкової служби зобов'язані дотримувати

тися комерційної та службової таємниці [6, с. 105]. Проте у чинному Податковому кодексі України дисциплінарна відповідальність як вид юридичної відповідальності не визнається, а обов'язки щодо відшкодування збитків внаслідок неправомірних дій посадових осіб покладаються на державний бюджет. Отже, фінансова відповідальність контролюючих суб'єктів також не передбачена [7, ст. 21].

Крім того, у ст. 25 Закону України «Про державну податкову службу в Україні» підкреслюється, що в разі порушення посадовою чи службовою особою податкової міліції прав і законних інтересів громадянина відповідний орган державної податкової служби зобов'язаний вжити заходів до поновлення цих прав, відшкодування завданих матеріальних збитків, на вимогу громадянина публічно вибачитися [8].

Посадова чи службова особа податкової міліції, яка виконує свої обов'язки відповідно до наданих законодавством повноважень та у межах закону, не несе відповідальності за завдані збитки. Такі збитки компенсуються за рахунок держави. Посадова чи службова особа податкової міліції, яка порушила вимоги закону або неналежно виконує свої обов'язки, несе відповідальність у встановленому порядку. Це, зокрема, можливість кримінальної відповідальності за службову недбалість чи зловживання владою або службовим становищем (ст. 364 та ст. 367 Кримінального кодексу України) тощо.

Слід підкреслити, що залежно від того, до кого застосовуються юридичні санкції, розрізняють відповідальність колективну (органу податкової міліції) та персональну. Відповідальність організацій має виключно майновий характер. Вона виникає, коли посадова чи службова особа податкової міліції, яка виконує свої обов'язки відповідно до визначених законодавством повноважень та в межах закону, завдає шкоди фізичним або юридичним особам. Такі збитки компенсуються за рахунок держави. У той же час посадова або службова особа податкової міліції у таких випадках, як правило, піддається і персональній відповідальності, частіше – дисциплінарній і лише в разі суттєвого порушення чинного законодавства – кримінальній (хабар, зловживання службовим становищем та ін.).

Гарантованість законності у сфері взаємовідносин податкової міліції з фізичними та юридичними особами означає, що виконання її вимог є найбільш бажаним способом дій суб'єкта, однак у разі їх нехтування до порушника будуть застосовані відповідні заходи впливу з боку держави.

Доцільно також визнати, що видання незаконного нормативно-го акта, яким порушуються права, свободи й інтереси фізичних і юридичних осіб, – це правопорушення, яке призводить до зловживання правом видавати власні приписи, перевищення влади у сфері правотворчості. Юридична відповідальність у цьому випадку виявляється у формі відміни незаконного акта або дисциплінарної відповідальності [9, с. 148]

Важливим є те, що рішення, дії або бездіяльність посадових осіб, в результаті яких завдана шкода, повинні бути пов'язані зі здійсненнями посадовими особами своїх повноважень, тобто здійсненнями у зв'язку з виконанням покладених на особу посадових обов'язків. Відповідно до ст. 1 Закону України від 17 листопада 2011 р. № 4050-VI «Про державну службу» посадові обов'язки – це перелік функцій і повноважень, закріплених за посадою державної служби, які зобов'язаний виконувати державний службовець та які встановлені його посадовою інструкцією [10]. Працівники податкової міліції можуть виконувати службові функції поза службою, у вільній від роботи час, але їх дії визнаються службовими, якщо вони вчинені в інтересах служби. Під службовими також розуміють дії, вчинені працівниками з використанням зовнішніх атрибутів посадової особи (посвідчення, форми тощо).

Дії (бездіяльність) посадових осіб податкової міліції визнаються неправомірними, якщо особа не виконує своїх обов'язків або виконує їх неналежним чином, перевищує свої повноваження, зловживає ними.

Для гарантування законності важливим є і вирішення всіх проблемних питань у випадках, коли представник влади діє в межах закону, але на свій розсуд. Такі ситуації можливі під час затримання, огляду громадян працівниками податкової міліції. З одного боку, досить широке коло розсуду, передбачене в самому законодавстві, при невмілому застосуванні може значно порушувати права фізичних і юридичних осіб. З другого боку, неможливо чітко внормувати, наприклад, підозру у вчиненні правопорушення, яке є чи не найпоширенішою обставиною застосування розсуду з боку податкових міліціонерів. Підтримуємо думку, що в разі застосування деяких заходів примусового характеру (адміністративне затримання, особистий огляд, огляд речей), якщо їх вчинення було необґрунтованим, особи, до яких такі заходи застосовувалися, повинні мати право на відшкодування матеріальної та моральної шкоди [3].

У ст. 25 Закону України «Про державну податкову службу в Україні» [8] передбачене відшкодування саме матеріальної шкоди. Щодо моральної шкоди, то її відшкодування за діяння, не пов'язані з розслідуванням злочинів, обмежується обов'язком публічно вибачитися. При цьому такий обов'язок покладається не на винну посадову особу, а на відповідний орган податкової міліції в цілому. Отже, вибачення має надходити від посадової особи, яка має повноваження представляти відповідний орган податкової міліції та вчиняти певні дії від його імені. Публічним є таке вибачення, що доводиться до відома широкого і невизначного кола осіб.

Виходячи із вищесказаного, можна зробити висновок, що проблема забезпечення законності під час застосування податковою міліцією примусових заходів щодо правопорушників буде завжди залишатися актуальною, оскільки правовідносини, що виникають при цьому, характеризуються нерівністю сторін. Тут має місце

власне підкорення однієї сторони другій. Питання про фактичну їх рівність є спірним. Застосування примусових заходів суттєво впливає на зміст прав і обов'язків платників податків. Як правило, у зв'язку з цим розширюється коло обов'язків, що покладаються на осіб, збільшується число заборон, а права фізичних і юридичних осіб обмежуються. Для удосконалення механізму оподаткування важливим є визначення паритетності прав і обов'язків суб'єктів податкових відносин і внесення відповідних змін до ст. 21 Податкового кодексу України стосовно відшкодування шкоди, заподіяної неправомірними діями посадових осіб контролюючих органів, за рахунок цих органів та притягнення до фінансової і дисциплінарної відповідальності винних осіб.

**Список літератури:** 1. Теория государства и права : учеб. для вузов / под ред. В. М. Корельского и В. Д. Перевалова. – 2-е изд., изм. и доп. – М. : Норма, 2001. – 616 с. 2. Рабінович П. Філософія прав людини у Конституції України / П. Рабінович // Юридический вестник. – 1997. – № 2. – С. 57–60. 3. Козіна А. А. Забезпечення податковою міліцією законності у сфері оподаткування: організаційно-правові аспекти повноважень та статусу : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Козіна Анатолій Андрійович. – Х. 2005. – 210 с. 4. Прохоров В. С. Преступление и ответственность / В. С. Прохоров. – Л. : Изд-во Ленингр. ун-та, 1984. – 136 с. 5. Про державну службу : закон України від 16 груд. 1993 р. № 3723-ХІІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3723-12/page2>. – Редакція від 30.12.2011. Втрата чинності відбудеться 01.01.2013. 6. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України : в 3 т. / кол. авторів [заг. редакція М. Я Азарова]. – К. : М-во фінансів України, Нац. ун-т ДПС України, 2010 – 2389 с. 7. Податковий кодекс України : закон України від 2 груд. 2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/page4>. – Редакція від 19.01.2012. 8. Про державну податкову службу в Україні : закон України від 4 груд. 1999 р. № 509-12 // Відомості Верховної Ради України. – 1991. – № 6. – Ст. 37. 9. Яковенко О. О. Адміністративно-правові засади реалізації контролю у сфері оподаткування як функція управління : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Яковенко Олександр Олександрович. – К., 2007. – 208 с. 10. Про державну службу : закон України від 17 листоп. 2011 р. № 4050-VI // Офіційний вісник України. – 2012. – № 4. – Ст. 115. – Набере чинність з 01.01.2013.

Надійшла до редколегії 29.02.2012

*Исследован институт ответственности государственных органов в налогообложении и определена необходимость усиления гарантий налогоплательщиков путем внедрения норм, которые обеспечивают, в случае нарушения, возобновление их прав и возмещение причиненного вреда. Досказується целесообразность внедрения дисциплинарной и финансовой ответственности контролирующих субъектов в налоговом правоотношении.*

*The institute of responsibility of government in taxation is determined and the necessity of taxpayers guarantees strengthening by implementing norms that provide, in case of violation, proceeding in their rights and compensation for the caused harm is certain. Expediency of introduction of disciplinary and financial responsibility of the controlling entities in a tax legal relationship is being proved.*